

# ЛОГІСТИЧНІ ВИТРАТИ: ВИЗНАЧЕННЯ, КЛАСИФІКАЦІЯ ТА ОБЛІК

РЕТА М. В.

кандидат економічних наук

Харків

Підвищена увага до логістики зумовлена її потенційною можливістю забезпечення кращої ефективності функціонування підприємств. Логістичні витрати, які нерозривно пов'язані з функціонуванням логістичної системи підприємства, формуються у різних сферах: постачання, виробництва та розподілу, що ускладнює можливості ефективного управління ними. Тому на підприємствах досить гостро постає проблема створення інформаційного забезпечення управління логістичними витратами; методики обліку цих витрат, адаптованої до вимог Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку України, як бази для прийняття управлінських рішень у сфері логістики.

Р. В. Сагайдак-Никитюк зазначає, що логістичні витрати у виручці від реалізації складають, наприклад, у Німеччині – 12,05%, у Франції – 8,71%, у Голландії – 6,74%, у Великій Британії – 7,74%, у США – 7,6% [5]. З урахуванням того, що питома вага логістичних витрат складає 5 – 35% від обсягів продажу залежно від напрямів комерційної діяльності підприємств, а їх частка, за розрахунками експертів, у загальних витратах на виробництво є досить значною і становить до 30% на окремих підприємствах промисловості, доцільно процесу їх визначення, реєстрації та обліку приділяти окрему увагу.

Сутність логістичних витрат, їх класифікація в сучасних умовах господарювання, а також напрями їх скорочен-

ня на підприємствах України змістовно розглянуті в працях як зарубіжних, так і вітчизняних вчених: Р. В. Сагайдак-Никитюк, М. А. Окладера, О. М. Сумця, О. М. Зборовської, Б. І. Холода, Н. К. Моїсєєвої, Є. В. Крикавського, І. Г. Смірнова. Проте окремі питання організації обліку логістичних витрат залишаються недостатньо дослідженими. Тому метою дослідження є систематизація сучасних підходів до визначення та класифікації логістичних витрат підприємства, аналіз облікових підходів.

Логістика представляє собою управління матеріальними потоками на стадії закупівель сировини, матеріалів, виробництва і розподілу продукції, товарів, робіт, послуг на макро- і мікрорівнях. Логістичні функції включають обробку замовлень, формування матеріальних потоків, комплектацію, пакування, транспортування, складування продукції тощо. Традиційно вважається, що логістика повинна забезпечити просування певного товару до споживача і виступає як певна виробнича інфраструктура економіки. Основними елементами логістичної системи підприємства є підсистема постачання, збуту, виробництва, складування та транспортування. На сьогоднішній день виділяють декілька різновидів логістики: логістика закупівель (*procurement logistics*); логістика запасів (*spares logistics*); виробнича логістика (*logistics in production*); розподільча логістика (*distributional logistics*); складська логістика (*warehouse logistics*); транспортна логістика (*transport logistics*). На сьогоднішній день у діючій вітчизняній нормативно-правовій базі, яка забезпечує ведення бухгалтерського фінансового обліку на підприємствах, відсутнє таке поняття, як «логістичні витрати», відсутня єдина думка стосовно цього поняття і серед науковці (табл. 1).

Таблиця 1

Підходи до визначення поняття «логістичні витрати»

№	Автор	Визначення
1	2	3
1	Яценко Г. [1]	Логістичні витрати – це сума всіх витрат, пов'язаних з виконанням логістичних операцій, таких як організація закупівлі, доставка, організація зберігання, доставка споживачеві
2	Окладера М. А. [2]	Логістичні витрати – це витрати, які пов'язані з рухом і зберіганням товарно-матеріальних цінностей, починаючи від вибору постачальника і закінчуючи доставкою готової продукції та обслуговуванням споживача
3	Моїсєєва Н. К. [3]	Логістичні витрати представляють собою грошове вираження використаної робочої сили, засобів і предметів праці, фінансові витрати і різні негативні наслідки форс-мажорних подій, які обумовлені просуванням матеріальних цінностей (сировини, матеріалів, товарів) на підприємстві та між підприємствами, а також підтриманням запасів
4	Сумець О. М. [6]	Під логістичними витратами слід розуміти зменшення економічних вигід у вигляді вибуття матеріальних, фінансових, трудових та інформаційних ресурсів, що забезпечують просування матеріальних активів у межах логістичної системи або ланцюга поставок
5	Міротін Л. Б., Ташбаєв Е. [9]	Логістичні витрати – це витрати на елементарні і комплексні логістичні операції, втрати від імобілізації засобів, витрати на логістичне адміністрування, збитки від недостатньої якості логістичного менеджменту і сервісу
6	Гаджинський А. [8]	Логістичні витрати – це витрати на виконання логістичних операцій

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І АУДИТ

ЕКОНОМІКА

1	2	3
7	Фролова В. В, Шумакова О. В. [4]	Логістичні витрати – це витрати як матеріальних, фінансових, трудових, інформаційних ресурсів, що зумовлено виконанням заказів споживачів
8	Крикавський В. Є. [7]	Логістичні витрати – це складова повних витрат підприємства. Вартість об'єктів логістичної інфраструктури можна трактувати, як інвестиції. Логістичні витрати можна трактувати, як витрати, пов'язані з виконанням логістичних операцій і процесів (транспортування, складування, пакування і т. п.)
9	Сковронек Ч. [10]	Логістичні витрати – це виражене у грошах споживання живої праці, засобів і предметів праці, фінансові витрати, а також інші від'ємні наслідки надзвичайних подій, які викликані переміщенням матеріальних благ (сировини, матеріалів, виробів) у підприємстві і між підприємствами, а також утриманням запасів

Підсумовуючи надбання попередніх дослідників, можна визначити, що логістичні витрати – це грошове вираження сукупності витрачених матеріальних, трудових, фінансових, інформаційних ресурсів підприємства, які пов'язані із забезпеченням бізнес-процесів та опе-

рацій з переміщення матеріальних потоків у межах логістичної системи.

Різноманітність класифікацій логістичних витрат за економічним змістом може бути зведене до представленого в табл. 2.

Таблиця 2

Сучасні підходи до класифікації логістичних витрат

№	Автор	Класифікаційні ознаки
1	2	3
1	Моїсеєва Н. К. [3]	– Операційні логістичні витрати, тобто витрати на виконання логістичних операцій за функціями (перевезення, зберігання, складської вантажообробки, прийому та обробки замовлень); – витрати, пов'язані з адмініструванням логістичної системи (управлінські та транзакційні витрати); – витрати на компенсацію (елімінування) логістичних ризиків (страхування вантажів, відповідальності перевізника, страхування запасів, збитки від дефіциту товарів у споживача, пов'язані з логістикою); – капітальні витрати, пов'язані із заморожуванням оборотного капіталу в запасах
2	Окландер М. А. [2]	– На оформлення замовлень і вибір постачальника; – на підтримку контактів з постачальниками; – на доставку; – на вантажно-розвантажувальні і транспортно-складські роботи; – на складання графіків виробництва; – на переналадження обладнання; – на внутрішньозаводські переміщення; – на складування; – на підтримку контактів із споживачами; – втрати прибутку в результаті невикористаних можливостей
3	Сток Д. Р., Ламберт Д. М. [13]	Залежно від природи та призначення витрат, поділив їх на: – контролюючі і не контролюючі; – прямі та непрямі; – постійні та змінні; – фактичні та потенційні; – релевантні і безнадійно втрачені
4	Сумець О. М. [6]	Вважає за доцільне доповнити класифікацію логістичних витрат за ознакою «участь у відтворювальному процесі» такими групами, як капітальні та поточні
5	Міротін Л. Б., Ташбаєв Е. [9]	Класифікують логістичні витрати за: – елементами витрат; – функціональними сферами; – центрами відповідальності
6	Гаджинський А. М. [8]	Виділяє логістичні витрати на: – переміщення матеріалів; – витрати запасів
7	Крикавський В. Є. [7]	Пропонує класифікувати логістичні витрати за: – фазами логістичного процесу: по фазах виробництва (постачання, виробництво, збут); – у розрізі логістичного процесу, таких як рух (переміщення), спокій (запас), процес у «мисленні» (інформація і рішення про процесі); – важливим, як і для будь-яких витрат, є поділ логістичних витрат на змінні і постійні

1	2	3
8	Сковронек Ч. [10]	Поділяє логістичні витрати на три групи. Перша включає так звані витрати «sensu stricto», які знаходять відображення в обліку витрат підприємства, друга – витрати надзвичайних подій, які відносяться до подій, що формують фінансовий результат підприємства, третя – втрачені потенційні грошові надходження підприємства, які не знаходять взагалі відображення в обліку результатів діяльності підприємства

Отже, частина авторів стверджує, що переміщення матеріалів і формування запасів є основними логістичними процесами, тому відносно цих процесів і доцільно класифікувати витрати. Кожна з існуючих класифікацій може бути використана в організації управлінського процесу, але з точки зору виокремлення та узагальнення інформації про логістичні витрати для цілей облікового процесу підприємства, на нашу думку, можна використати такі класифікаційні ознаки:

- ✦ за економічними елементами (витрати на оплату праці, використання виробничих факторів, фінансові витрати);
- ✦ за функціональними сферами (витрати на постачання, витрати на підтримку виробництва, витрати на розподіл і збут);
- ✦ за часовими періодами (день, тиждень, квартал, рік, півроку);
- ✦ за участю у логістичному процесі (витрати на логістику і витрати на забезпечення логістичних бізнес-процесів);
- ✦ за учасниками бізнес-процесу (постачальники, підрозділи підприємства, споживачі);
- ✦ за відношенням до логістичного системи (зовнішні і внутрішні);
- ✦ за характером логістичних операцій (прямі і непрямі).

**Д**ля підприємств різної галузевої приналежності значимість кожного елементу класифікації логістичних витрат різна. Але, на відміну від інших, запропонована класифікація дозволяє поєднати важливі, з точки зору організації облікового процесу, моменти, а саме: виділити логістичні витрати для трьох основних фаз переміщення матеріальних потоків (закупівля, виробництво, збут), визначити напрями витрачання (витрати на зберігання, транспортування, збут і витрати, пов'язані з утриманням логістичної інфраструктури), згрупувати витрати за бізнес-процесами та учасниками бізнес-процесів.

Майже всі особливості реєстрації, обліку та контролю логістичних витрат є досить складними. В обліковій системі, починаючи з документування, а потім і в системі синтетичних рахунків, логістичні витрати не виокремлені, що унеможливає їх аналіз та подальше ефективне управління. Логістичні витрати відповідно діючої нормативно-правової бази П(С)БО 9 «Запаси» [11] включаються на підприємствах до складу первісної вартості придбаної сировини, інших матеріальних ресурсів (рахунки 20, 22), які безпосередньо в процесі використання включаються до складу фактичної виробничої собівартості готової продукції (рахунок 23).

Інші логістичні витрати, пов'язані зі збутом продукції, обліковуються на окремому синтетичному рахунку 93 і в кінці звітного періоду впливають на визначення фінансового результату (рахунок 79).

О. М. Сумець справедливо зауважує, що основна проблема, яка виникає під час виділення логістичних витрат, полягає в тому, що нормативні документи відповідних державних органів і служб щодо бухгалтерського обліку витрат не містять методик ідентифікації витрат, пов'язаних із логістичними процесами [6]. Р. В. Сагайдак-Нікітюк вважає, що традиційні методи обліку спрямовані на визначення логістичних витрат за функціональними сферами по вертикалі та не дозволяють виділити логістичні витрати, які виникають в процесі здійснення наскрізного управління логістичним ланцюгом, формувати інформацію про найбільш значущі логістичні витрати та характер взаємодії між ними. Таким чином обчислюються лише витрати, пов'язані з реалізацією окремих логістичних операцій, при цьому прийняті рішення в одній функціональній сфері можуть призвести до непередбачуваних результатів і інших. Крім того, традиційні системи обліку не дозволяють, по-перше, визначити вплив логістичних підсистем за допомогою агрегування логістичних витрат у групи загальних витрат; по-друге, виділяти витрати, які виникають внаслідок здійснення наскрізного процесу управління потоками; по-третє, сформувати інформацію про найзначніші логістичні витрати. Тобто традиційні системи обліку включають логістичні витрати до інших груп витрат підприємства [5].

Для вирішення цих питань в науковій літературі пропонується декілька підходів.

*Перший підхід* базується на пропозиціях введення нових рахунків бухгалтерського обліку. Наприклад, О. М. Головащенко [12] вважає, що для накопичення інформації про витрати, пов'язані з постачанням ресурсів, слід передбачити зміни в План рахунків: ввести рахунок 29 «Логістичні витрати на постачання». Для відображення витрат, пов'язаних з переміщенням матеріального потоку в процесі виробництва, передбачити у 9 класі до рахунка 91 «Загальновиробничі витрати» субрахунків 911 «Умовно-постійні логістичні витрати» та 912 «Умовно-змінні логістичні витрати». Для накопичення інформації про витрати, пов'язані з логістичним адмініструванням слід до рахунка 92 «Адміністративні витрати» відкрити субрахунок 921 «Логістичні витрати на адміністрування». Аналогічно використовувати окремий рахунок 29 «Логістичні витрати» пропонують О. О. Андрухова та І. А. Якімов, але пропонують іншу деталізацію різновидів логістичних витрат: 291 «Витрати на логістику постачання (забезпечення), 292 «Ви-

трати на логістизацію процесу організації та управління виробництвом», 293 «Витрати на логістизацію збуту», а після їх узагальнення пропонують включати їх до складу собівартості реалізації продукції та адміністративних витрат [14]. Логістичні витрати, пов'язані з внутрішньоцеховим та внутрішньовиробничим переміщенням (транспортуванням) матеріальних цінностей (сировини, основних та допоміжних матеріалів, запасних частин, комплектуючих виробів, напівфабрикатів), обліковуються у складі загальновиробничих витрат на активному збірно-розподільчому рахунку 91.

Другий підхід ґрунтується на пропозиціях розширення або деталізації вже існуючих рахунків. Так, на думку О. М. Сумця [6] для обліку логістичних витрат необхідно ввести поопераційний облік витрат по всьому шляху руху матеріальних потоків. Науковець пропонує використовувати додаткові субрахунки для обліку логістичних витрат: 911 «Логістичні витрати на виробництво», 921 «Логістичні витрати на адміністрування», 931 «Логістичні витрати на збут», 932 «Логістичні витрати на транспортування», 933 «Логістичні витрати на виконання замовлень».

Третій підхід ґрунтується на пропозиціях обліковувати логістичні витрати на забалансових рахунках, групуючи їх за функціональним призначенням [15]. На думку авторів, такий підхід дозволить виокремлювати в обліку логістичні витрати довідково, що не буде потребуватиме перебудови нормативної та інформаційної бази.

Але головним недоліком запропонованих підходів є відсутність чітких критеріїв віднесення витрат до відповідного рахунку та відсутність порядку відображення поточних логістичних витрат

## ВИСНОВКИ

Отже, проблема обліку логістичних витрат полягає в розробленні підходів до раціонального виділення інформації про логістичні витрати з наявних інформаційних потоків підприємства. З метою вдосконалення обліку логістичних операцій є необхідним і ефективним створення на підприємствах системи управлінського обліку, яка дозволить отримувати інформацію для аналізу, ухвалення та прийняття управлінських рішень стосовно логістичних витрат. Подальшими напрямками дослідження мають стати:

- ✦ обґрунтування методичних засад ідентифікації та структуризації логістичних витрат;
- ✦ дослідження обліку та проблем оцінювання логістичних витрат. ■

## ЛІТЕРАТУРА

1. Яценко Г. Не совсем очевидные нюансы порождают большие проблемы с толкованием термина «логистические затраты» / Г. Яценко // Логистика: проблемы и решения. – 2011. – № 3. – С. 66 – 67.
2. Окландер М. А. Логистика: Підручник / М. А. Окландер. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 346 с.
3. Моисеева Н. К. Экономическая логистика: Учебник / Н. К. Моисеева. – М.: Инфра-М, 2008. – 528 с.

4. Фролова В. В., Шумакова О. В. Учет и управление логистическими затратами [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.rae.ru/forum2012/pdf/0998.pdf>

5. Проблемы логистических затрат: от понимания до регистрации и учета (материалы блиц-опроса экспертов) // Логистика: проблемы и решения. – 2011. – № 3(35). – С. 20 – 33.

6. Сумець О. М. Рекомендації щодо запровадження синтетичного обліку логістичних витрат на підприємстві / О. М. Сумець // Логистика: проблемы и решения. – 2011. – № 4(35). – С. 42 – 47.

7. Крикавський В. Є. Логистика. Основи теорії: Підруч. для вищ. навч. закл. / В. Є. Крикавський. – Л.: Львівська політехніка, 2005. – 683 с.

8. Гаджинский А. М. Логистика: Учебник для высших и средних специальных учебных заведений / А. М. Гаджинский. – 2-е изд. – М.: Информационно-внедренческий центр «Маркетинг», 2000. – 375 с.

9. Миротин Л. Б. Логистика для предпринимателя: основные понятия, определения, положения и процедуры: Уч. пособие / Л. Б. Миротин, Э. Ташибаев. – М.: ИНФРА-М, 2002. – 252 с.

10. Сковронек Ч. Логистика на предприятии / Учебно-методическое пособие / Ч. Сковронек. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 400 с.

11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затв. наказом Міністерства фінансів України від 22.11.2004 р. № 731.

12. Головащенко О. М. Інформаційне забезпечення логістичних витрат у системі обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/Tiru/2010\\_30\\_2/Golovash.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Tiru/2010_30_2/Golovash.pdf)

13. Сток Д. Р. Стратегическое управление логистикой / Д. Р. Сток, Д. М. Ламберт: пер. с 4-го англ. изд. – М.: ИНФРА-М, 2005. – 797 с.

14. Андрухова О. О. Організація обліку логістичних витрат / О. О. Андрухова, І. А. Якімов // Наука і економіка. – 2010. – № 4(20). – С. 70 – 73.

15. Мішина С. В. Ієрархічна класифікація логістичних витрат за функціональним призначенням / С. В. Мішина, О. Ю. Мішин // Бізнес Інформ. – 2011. – № 9 (404). – С. 103 – 105.